LE DECOUPAGE EN CENTRES D'ANALYSE

Finalité de la démarche

Construire une représentation de l'entreprise pertinente pour la structuration des coûts.

Prérequis

Notions de charges directes et indirectes.

1 Les définitions

Selon le plan comptable

- **Un centre d'analyse est une division de la comptabilité de l'entreprise dans laquelle sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts des produits intéressés.**

Selon les besoins, un centre d'analyse peut être scindé en plusieurs sections.

- Une **section est une subdivision ouverte à l'intérieur d'un centre d'analyse** lorsque la précision recherchée dans le calcul des coûts de produits l'exige.

On distingue deux grandes familles de centres ou sections :

- Les **centres auxiliaires** qui interviennent comme prestataires de services pour d'autres centres (et pas directement dans l'élaboration des produits).
- Les **centres principaux** qui n'interviennent pas comme prestataires de services pour d'autres centres.

Dans les centres principaux, on différencie

- Les **centres principaux opérationnels** qui interviennent dans l'élaboration des produits. Leur contribution aux coûts des produits peut être mesurée selon une unité physique.
- Les **centres principaux de structure** dont la contribution aux coûts des produits ne peut pas être mesurée selon une unité physique.

2 La démarche

Le découpage est laissé à l'initiative de l'entreprise. On définit donc autant de centres d'analyse que la complexité de l'entreprise le justifie. Un centre d'analyse correspond en principe à un **centre de travail rattaché à l'une des fonctions économiques assurées par l'entreprise**.

Voici un schéma comparatif des conceptions de structure fonctionnelle selon la taille des entreprises proposé par le plan comptable

<table>
<tr><th>Division fonctionnelle élémentaire</th><th></th><th></th><th>Division fonctionnelle évoluée</th></tr>
<tr><td rowspan="6">Administration</td><td rowspan="2">Administration</td><td rowspan="2">Administration</td><td>Administration générale</td></tr>
<tr><td>Gestion financière</td></tr>
<tr><td></td><td>Gestion du personnel</td><td>Gestion du personnel</td></tr>
<tr><td rowspan="3">Services généraux</td><td rowspan="2">Gestion des bâtiments et du matériel</td><td>Gestion des bâtiments</td></tr>
<tr><td></td><td>Gestion du matériel</td></tr>
<tr><td></td><td>Prestations connexes</td><td>Prestations connexes</td></tr>
<tr><td></td><td>Gestion des approvisionnements</td><td>Gestion des approvisionnements</td><td>Gestion des approvisionnements</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Services techniques</td><td rowspan="2">Services techniques</td><td>Etudes techniques et recherche</td><td>Etudes techniques et recherche</td></tr>
<tr><td></td><td>Production</td><td>Production</td></tr>
<tr><td>Distribution</td><td>Distribution</td><td>Distribution</td><td>Distribution</td></tr>
</table>

Dans la plupart des entreprises, le **centre d'analyse "production" donne lieu à un découpage** en sections auxiliaires et principales.

Dans un souci de responsabilisation individuelle des managers, il est fréquent que les **centres d'analyse correspondent aux centres de responsabilité**. L'influence de la structure politique sur la construction de la structure des centres d'analyse est donc certaine. Cette pratique présente cependant l'inconvénient de regrouper souvent des activités variées dont le comportement des charges est très hétérogène.

Par la suite, la structure des centres d'analyse peut influencer insidieusement les choix politiques par la représentation qu'elle donne des fonctions de l'entreprise car elle est supposée être le reflet des préoccupations dominantes des dirigeants. On imagine les conséquences politiques fâcheuses qui peuvent résulter d'une déconnexion entre cette structure obsolète ou inspirée par des considérations purement comptables et des préoccupations stratégiques nouvelles.

3 Apports de la démarche

3.1 Apports

En l'absence de centres d'analyse on se contente d'analyser les charges en charges directes et charges indirectes simplement réparties entre les coûts des produits. Cette répartition se fait la plupart du temps selon le montant des matières directes, de la main d'œuvre directe ou de la somme des deux.

Ces trois types de répartition conduisent à des résultats d'autant plus différents que les charges indirectes sont élevées. Cette méthode rudimentaire peut s'avérer dangereuse lorsque le contenu des charges directes est très différent d'un produit à l'autre. Le choix d'un type particulier de répartition par rapport à un autre peut alors favoriser exagérément un produit par rapport aux autres.

L'utilisation de centres d'analyse apporte les **avantages** suivants :

- Des **résultats plus précis** puisqu'on procède à une répartition selon des critères spécifiques à chaque fonction ;
- De **meilleures possibilités de contrôle et d'actions correctives** puisque les dérives sont censées être mieux ciblées.

3.2 Exemple

Une entreprise comprend 3 ateliers pour lesquels on dispose des données figurant dans le tableau pour la période de référence.

(en Euros)	*Charges indirectes*	*Main d'œuvre directe*
Fabrication de composants et sous-ensembles	*300 000*	*250 000*
Assemblage de produits finis	*1 200 000*	*200 000*
Maintenance des matériels de fabrication et d'assemblage	*800 000*	
Total	*2 300 000*	*450 000*

Par ailleurs, la consommation globale de matières premières pour la période s'est élevée à 1 050 000 Euros.

La maintenance a travaillé à parts égales pour la fabrication et l'assemblage (400 000 pour chaque atelier).

On souhaite connaître le coût pour les 2 commandes suivantes :

(en Euros)	*Matières premières*	*Main d'œuvre directe*		
		Fabrication	*Assemblage*	***Total***
Commande 1	*3 000*	*1 300*	*700*	***2 000***
Commande 2	*2 000*	*1 000*	*2 000*	***3 000***

CALCUL SANS UTILISATION DES CENTRES D'ANALYSE

	Imputation des charges indirectes au prorata de…			
	Hypothèse 1 : *Matières premières*		*Hypothèse 2 :* *Main d'œuvre directe*	
Commande 1				
- Matières premières		*3 000*		*3 000*
- Main d'œuvre directe		*2 000*		*2 000*
Total charges directes		***5 000***		***5 000***
Charges indirectes imputées	*2 300 000 x 3 000* *1 050 000*	*6 571*	*2 300 000 x 2 000* *450 000*	*10 222*
Coût total de la commande		***11 571***		***15 222***
Commande 2				
- Matières premières		*2 000*		*2 000*
- Main d'œuvre directe		*3 000*		*3 000*
Total charges directes		***5 000***		***5 000***
Charges indirectes imputées	*2 300 000 x 2 000* *1 050 000*	*4 381*	*2 300 000 x 3 000* *450 000*	*15 333*
Coût total de la commande		***9 381***		***20 333***

L'écart important constaté entre les deux hypothèses est dû…

- *au poids important des charges indirectes imputées (environ 60 %) ;*
- *au fait que les principes d'analyse se fondent sur des références différentes : dans le premier cas, on considère que c'est la consommation de matières qui engendre une consommation de charges indirectes, dans l'autre cas, on considère que c'est la main d'œuvre directe.*

Le coût est plus élevé dans l'hypothèse 2 car ces commandes particulières utilisent proportionnellement davantage de main d'œuvre directe que de matières premières.

CALCUL AVEC UTILISATION DES CENTRES D'ANALYSE
(Imputation des charges indirectes dans les centres d'analyse au prorata de leur main d'œuvre directe)

Commande 1		
- Matières premières		*3 000*
- Main d'œuvre directe		*2 000*
Total charges directes		***5 000***
Charges indirectes fabrication	*(300 000 + 400 000) x 1 300* *250 000*	*3 640*
Charges indirectes assemblage	*(1 200 000 + 400 000) x 700* *200 000*	*5 600*
Total charges indirectes		***9 240***
Coût total de la commande		***14 240***
Commande 2		
- Matières premières		*2 000*
- Main d'œuvre directe		*3 000*
Total charges directes		***5 000***
Charges indirectes fabrication	*(300 000 + 400 000) x 1 000* *250 000*	*2 800*
Charges indirectes assemblage	*(1 200 000 + 400 000) x 2000* *200 000*	*16 000*
Total charges indirectes		***18 800***
Coût total de la commande		***23 800***

Comparée à l'hypothèse 2 précédente, les résultats sont plus précis puisqu'ils permettent une approche par fonction.